

zijn werkzaamheden een salaris zou genieten van 10 % van het uit te betalen schadebedrag.

De rechtbank stond daarop aan de N.V. toe het door haar gestelde, bij het sluiten der overeenkomst nadrukkelijk gemaakte beding, *tegen den inhoud der schriftelijke akte, door getuigen* te bewijzen en wel op grond, dat het hier betreft een *zaak van koophandel*, daar de *werkzaamheden van een accountant* ten behoeve van een koopman om als deskundige de brand-schade aan de bedrijfsgebouwen overkomen, met de verzekeringsmaatschappij te regelen *tegen genot van honorarium* te beschouwen zijn als een *daad van koophandel* en de door den accountant ingestelde vordering berust op het volbrengen van die werkzaamheden volgens opdracht van de N.V.

Door getuigenbewijs tegen den inhoud der schriftelijke akte toe te laten, paste de rechtbank dus toe art. 1935 B. W., inhoudende, dat de bepaling van art. 1934 B. W. geenszins op zaken van koophandel toepasselijk is.

Art. 1934 B. W. bepaalt, dat *geen bewijs door getuigen* wordt toegelaten nopens hetgeen *tegen of boven* den inhoud der *schriftelijke akte* gevorderd wordt, noch ook omtrent hetgeen men mocht beweren, dat vóór, ten tijde of na het opmaken van zodanige akte zoude zijn gezegd.

Opmerkelijk is, dat de rechtbank eenvoudig decreteert, dat het hier betreft een zaak van koophandel, daar de hierboven in den breede omschreven werkzaamheden van een accountant te beschouwen zijn als een daad van koophandel, zonder dit met eenig wetsartikel te motiveeren.

Volgens art. 2 juncto 3 W. v. K. is de accountant geen koopman. Zijne werkzaamheden zijn dus niet krachtens art. 4, 3e W. v. K. als daad van koophandel te beschouwen.

Art. 4, 10e W. v. K., alle assurantiën tot daad van koophandel stempelende, is niet zoo ruim te nemen dat de bovenbedoelde werkzaamheid van een accountant daaronder zoude vallen. terwijl een accountant, die, zooals in het onderhavige geval, slechts een *enkele* werkzaamheid voor den koopman verricht, voorts niet als bediende van den koopman in den zin van art. 4, 9e W. v. K. is aan te merken.

Trouwens, iedere gezagsverhouding tussehen koopman en dezen accountant ontbreekt, welke toch een eerste vereischte is voor een dienstverhouding.

Andere artikelen van den eersten titel van het eerste boek van het Wetboek van Koophandel komen eenvoudig niet in aanmerking.

Onze conclusie is mitsdien, dat wij ons met de uitspraak van de rechtbank Roermond, dat de meergenoemde werkzaamheden van een accountant tegen genot van honorarium als een daad van koophandel zijn te beschouwen, niet kunnen vereenigen.

G. E. VOS,

Candidaat-notaris

LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

De standaard-kosten in de literatuur

(Vervolg)

Na deze uitweiding is het wellicht dienstig, den materieelen inhoud van het voorafgaande nog eens in een samenvattende conclusie scherp te formuleeren.

Lohmann voert de standaardkosten historisch terug op de technische standaarden van Taylor. Bedrijfseconomisch worden ze voor hem van belang, zoodra de standaard-idee op het *geheele* kostencomplex wordt toegepast, vooral ook, omdat hier-

door het vraagstuk van den leegloop in de analyse wordt betrokken.

Hier zou ik tegenover willen stellen, dat de historische ontwikkeling niet gegaan is, zooals Lohmann haar ons schetst en dat bovendien de groote auteurs, die de standaardkosten behandelen, er niet in geslaagd zijn, het vraagstuk der „*idle capacity*” voldoende te analyseeren.

Aan deze samenvatting zou ik willen toevoegen, dat men kan toegeven, dat bij een voldoende bedrijfseconomische oriëntering de standaardkosten een waardevol hulpmiddel kunnen zijn om de *techniek van de verrekening der idle capacity* onder de knie te krijgen, maar dan hebben we reeds een belangrijke conclusie vooropgesteld, nl. *dat de standaardkosten als zodanig geen zelfstandig probleem uitmaken, maar slechts een technisch hulpmiddel voorstellen, dat in de meest verschillende kostprijs-theorieën kan worden ingevoegd*. Deze gedachte wordt in het vervolg van dit artikel nader uitgewerkt.

Vervolgen we nu echter den gedachtengang van Lohmann. Een tweede rubriek standaardkosten, die hij onderscheidt, bestaat uit cijfers, die ten doel hebben, den invloed van de conjunctuur op de bedrijfshuishouding scherp te doen uitkomen. Hier beteekent „standaard” niet meer een record-prestatie, maar een „normaal gemiddelde”.

„Dabei ist normal so gemeint, dass die Ziffern, frei „von allen Schwankungen des Konjunkturzyklus gehalten, also vielleicht auf Grund des Durchschnitts von 5 „bis 7 Jahren errechnet werden.”¹²⁾

En verder is belangrijk de opmerking:

„Während bei Benutzung der Standards im erstbezeichneten Sinn fast immer Unterschreitungen der „Soll- durch die Istziffern vorkommen, ist bei den Standards im zweiten Sinn die Vorstellung massgebend, dass „die Unterschreitungen der Sollziffern in Zeiten der Depression durch Ueberdeckungen in Zeiten der Hochkonjunktur ganz oder doch nahezu ausgeglichen werden.”¹³⁾

De derde en laatste rubriek, die Lohmann onderscheidt, zijn de standaardkosten in den zin van „estimated costs”, d.w.z. kosten, die men *hoopt* te bereiken, liever: hoopt niet te overschrijden. Uiteraard zijn deze standaarden bewegelijker dan de beide eerstgenoemde. Lohmann gaat zelfs zoo ver te beweren, dat deze standaarden bij wisselende bedrijfsdrukten moeten worden herzien.¹⁴⁾ In haar algemeenheid, zooals Lohmann haar formuleert, is deze bewering onhoudbaar. Het bewijs van deze onjuistheid overschrijdt tamelijk ver het bestek van een artikel over standaardkosten, maar komt aan het eind van dit opstel principieel aan de orde.

Overigens mogen de verschillende gebiedsoverschrijdingen, die in dit artikel te vinden zijn, o.a. verontschuldigd worden met de volgende verzuchting, die Lohmann slaakt:

„Dieser dreifache Sinn des Standardbegriffes macht „die Untersuchungen über die Standardkostenmethode „häufig so uferlos und unklar.”¹⁵⁾

Deze beschuldiging van vaagheid wil ik nog met een tweetal voorbeelden staven.

Ik wijs ten eerste op het referaat van De Haas, gehouden op het Internationaal Accountants Congres 1926 te Amsterdam, getiteld „*Standard Costs as a basis of management and industrial control*.”¹⁵⁾ De aanvankelijke poging tot definieeren van het begrip geschiedt door middel van een tamelijk exacte formuleering:

¹²⁾ t.a.p. pag. 34.

¹³⁾ t.a.p. pag. 35.

¹⁴⁾ t.a.p. pag. 36.

¹⁵⁾ Uitgever J. Muusses, Purmerend.

„Instead of comparing the performance during the „present, current period with that of the last year or „period, another set of cost figures is prepared which „shall form a basis for comparisons, so that the present „may be compared not with what has been accomplished „in the past but with what should have accomplished.”¹⁶⁾

Duidelijk is, dat de auteur hier de standaard reeds ziet als „a goal”, een doel, hetwelk moet worden nagestreefd. Bovendien stelt *De Haas*, dat

„efficiency is expressed in the degree to which we have „succeeded in reaching this goal.”¹⁶⁾

Onmiddellijk komt dan de vraag naar voren, hoe de maat, waarmee deze efficiency moet worden gemeten (dus de standaard), moet worden bepaald.

En hier treft ons het vage van het antwoord.

Nadat eerst gesproken is van gemiddelde cijfers, worden vervolgens „normale” cijfers genoemd, omdat deze de eigenschap hebben, „to eliminate from the figures the effect of unusual conditions”¹⁶⁾. Maar ten slotte is de allerbeste basis „de hoogst mogelijke productiviteit”¹⁷⁾. En hiermede is dan het terrein der standaardkosten verlaten en is het begrip verward met de technische standaarden, die door de ingenieurs en technische bedrijfsleiders worden vastgesteld. Hiermede is het eirkeltje gesloten. Volgens de — buiten ons land waarschijnlijk heerschende — opvatting, dat de standaardkosten uit de technische standaarden, die vastgesteld worden door „time and motion study” zijn ontsproten, maar dan toch nadat de oeconomic en de accountant ze oeconomic bruikbaar hebben gemaakt, geeft hier de bedrijfsoeconomic als laatste woord voor de bepaling van den kostenstandaard: den technischen standaard der *time and motion study*. Dit is inderdaad zeer onbevredigend.

Vergelijken we dit standpunt met de beschouwing van *Kimball*.¹⁸⁾ Deze auteur stelt tegenover elkaar „standard costs” en „predetermined costs”. In tegenstelling tot *De Haas*, ziet *Kimball* de standaardkosten principieel als cijfers, ontleend aan de historie.

„Standard costs are costs fixed by past records or „experience, modified possibly by estimates of market „conditions in the immediate future.”¹⁹⁾

Merkwaardig is, dat het voornaamste voordeel, dat *Kimball* aan het gebruik van standaardkosten verbindt, is: vereenvoudiging van de administratie.

Ten aanzien van de predetermined costs is de beschouwing nog onbevredigender. De standaardkosten van den arbeid en van het materiaal worden weer verward met technische standaarden en met betrekking tot de indirecte kosten (expense) komt *Kimball* niet verder dan een resignatie:

„The predetermination of expense is a different matter „and from the discussion in Art. 185 it will be evident „that the methods of cost control referred to in the „preceding paragraph are not applicable to the prede- „termination of expense. It is not possible under any „known system to determine with accuracy each item of „expense, material and labor that will be needed for a „given piece of production, since as has been explained, „many of these items are not directly connected with the „given piece; in fact the connection may be very „remote.”²⁰⁾

In het *budget* ziet hij het middel, om de „expenses” in ieder geval te limiteeren op een maximum.

Dat ook bij *Kimball* het slecht afgrenzen der begrippen tot misverstanden heeft geleid, blijkt o.a. wel hieruit, dat hij de reeds antieke *machine rate* methode, die toch een typisch voorbeeld van standaardkosten is, afzonderlijk naast de standaardkosten, en niet als een deel er van, behandelt.

Hiermede is wel aangetoond, dat de literatuur ten aanzien van de bepaling en afgrenzing van het begrip nog al wat te wenschen overlaat. In een vergelijkend literatuuroverzicht als dit opstel tracht te geven zou men met een dergelijke conclusie kunnen volstaan. De actualiteit van het onderwerp echter noopt mij te trachten een meer exacte afbakening van het begrip te geven dan men er in de literatuur van aantreft en ook te trachten in het kort aan te geven, in hoeverre men standaardkosten wel en in hoeverre men ze niet met vrucht kan toepassen.

Ik zou willen beginnen met de standaardkosten formeel te definieren als een voorcalculatie, die de eigenaardigheid heeft, te zijn vastgesteld voor een zoo groot mogelijk aantal toekomstige productieprocessen, waarbij van ieder productieproces op zich zelf de voltrekking op het moment van het opmaken van de voorcalculatie nog onzeker is. Het begrip „voorcalculatie” is als vakterm voldoende bekend en kan daarom m.i. zonder bezwaar ontdaan van een verdere toelichting in een definitie worden opgenomen.

Draait men de definitie om, dan blijft ze waar: niet alleen heeft iedere kostenstandaard, in de zeer verschillende betekenissen, die de literatuur aan het woord hecht, de eigenaardigheid, dat het een voorcalculatie is, die voor een groot aantal toekomstige, nog onzekere productieprocessen wordt opgesteld, maar ook alle dergelijke voorcalculaties noemt men inderdaad kostenstandaarden — of kan men althans, zonder de problemen geweld aan te doen, zoo noemen, b.v. de „machine rate” methode. Verder lijkt het mij ook vrij zeker, dat geen van de in de definitie genoemde criteria overbodig is; laat men een der genoemde kenteekenen weg, dan kan men niet meer van een kostenstandaard spreken. Door een eenigszins aandachtige lezing der voorgestelde formuleering kan een ieder de juistheid van deze bewering voor zich zelf verifiëren.

Het lijkt mij dus, dat wij ten aanzien van de formeele juistheid van deze begripsbepaling tamelijk gerust kunnen zijn.

Materieel heeft de definitie, naar mijn meening althans, het volgende voordeel:

Zij laat zeer nadrukkelijk uitkomen, dat van ieder productieproces op zich zelf de voltrekking voorloopig onzeker is. En hierdoor voert zij ons tot iets, dat lijikbaar het hart der kwestie raakt en bij alle auteurs onbevredigend naar voren komt. Als het aantal productieprocessen onzeker is, is ook de maatstaf ter verdeling van de constante kosten een onzekere en hieruit volgt, dat het apparaat der standaardkosten slechts rationeel zal kunnen worden ingelascht in een kostprijsstelsel, dat met het probleem der „overhead costs” voldoende heeft afgerekend.

Het is dus niet waar, zooals de literatuur algemeen beweert, dat de standaardkosten het middel aan de hand doen om het vraagstuk der „overhead costs” onder de knie te krijgen — veeleer is het omgekeerde het geval: eerst moet men zich voldoende hebben duidelijk gemaakt, hoe men met de „overhead costs” handelen wil; heeft men hiervoor de theoretische oplossing gevonden, dan geven de standaardkosten een in bepaalde gevallen bruikbaar middel om die oplossing ook inderdaad te realiseren. En hieruit volgt dan weer een belangrijke conclusie, die de schrijvers zich naar mijn weten nooit bewust hebben gemaakt: Een formeele definitie en zelfs een formeel opstellen van standaardkosten is als zoodanig amorphe. Een kostprijs-theorie moet zijn voorondersteld en bij den lezer bekend zijn. Is dit het geval, dan zal uit de doelstellingen, die men op de definitie laat volgen, kunnen blijken, welk deel der kostprijs-

¹⁶⁾ t.a.p. pag. 3.

¹⁷⁾ t.a.p. pag. 4.

¹⁸⁾ Principles of Industrial Organization door *Dexter S. Kimball*. Uitgave Mc. Graw — Hill Book Company Inc. New York 3e Druk 1925.

¹⁹⁾ t.a.p. pag. 327.

²⁰⁾ t.a.p. pag. 328.

theorie men door middel van de standaardkosten denkt te realiseren.

Ten aanzien van de doelstelling is het volgende evident. Het opstellen van een standaardkostprijs is alleen doelmatig, wanneer men de gerealiseerde kostprijzen gaat vergelijken met de standaardkosten. Daarna zal men moeten overgaan tot het verklaren van de geconstateerde verschillen. Hierin ligt nog geen enkele theoretische gedachte opgesloten en evenmin geeft dit onmiddellijk aanleiding tot eenige theoretische bespiegeling.

Ter bevestiging van deze bewering kan men tweeërlei aanvoeren en wel:

- 1°. De literatuur staat algemeen op dit standpunt. Toegegeven moet intusschen worden, dat deze omstandigheid nog geenszins een bewijs behoeft te zijn.
- 2°. Het vaststellen van een standaard en het zonder meer naast zich neerleggen van dien standaard kan toch moeilijk eenigen zin hebben! Bovendien is het een algemeen bekend belang de bewegingen in den kostprijs te kennen en te analyseeren. Door vergelijking van dezen bewegenden kostprijs met een vaste pool ontstaat de mogelijkheid, de bewegingen zelf te leeren kennen en ze tot haar oorzaken terug te brengen.

Als men met deze laatste gedachte instemt, vloeien er conclusies uit voort, die naar mijn meening van ver dragende betekenis zijn.

Men zal steeds krijgen te analyseeren een positief of negatief getal, dat voorgesteld wordt door den tweeterm: gerealiseerde kosten minus standaardkosten. De *grootte* van dit verschil wordt dus mede bepaald door de grootte van den term „standaardkosten” en dus zullen zonder twijfel de oorzaken, waarop dit verschil door de analyse wordt teruggevoerd, mede worden bepaald door de manier, waarop men den term „standaardkosten” heeft samengesteld. Om een eenvoudig en niet door theoretische controversen gecompliceerd voorbeeld te noemen: heeft men in het fabricageproces een regelmatig grondstoffenverlies van b.v. 2 % en houdt men bij het vaststellen van den standaardkostprijs geen rekening hiermede, dan zal de analyse der verschillen een voortdurend vrij belangrijk grondstoffenverlies aanwijzen. Heeft men in den standaard echter 2 % gewichtsverlies reeds ingecalculeerd, dan zal men weliswaar kleine gewichtsverschillen krijgen, maar deze zullen van geheel andere aard zijn dan de eerstgenoemde verschillen van $\pm 2\%$. Het verschil zal o.a. hierin bestaan, dat bij steeds toenemend aantal waarnemingen de algebraïsche som dezer verschillen zal naderen tot 0, zooals ons dat geleerd wordt door de methode der kleinste quadraten.²¹⁾

²¹⁾ Voor de lezers van dit tijdschrift kan het nuttig zijn, deze methode met een enkel woord toe te lichten. Of de som van de verschillen werkelijk 0 zal worden, hangt af van de juiste vaststelling van het gewichtsverlies van 2 %.

Stellen wij, dat van n productieprocessen het gewichtsverlies door weging bepaald wordt en dat wij achtereenvolgens vinden een verlies van $v_1, v_2, v_3, \dots, v_n$. Stellen we nu het *ware* gewichtsverlies x , dan zijn de verschillen tusschen het ware gewichtsverlies en het geconstateerde gewichtsverlies achtereenvolgens $x - v_1, x - v_2, \dots, x - v_n$. We stellen

$$x - v_1 = a_1 \quad x - v_2 = a_2 \quad \text{enz.}$$

We noemen nu de meest juiste benaderde waarde van het gewichtsverlies, die waarde van x , waarvoor

$$a_1^2 + a_2^2 + \dots + a_n^2 = \sum_{i=1}^n a_i^2$$

de kleinst mogelijke waarde aanneemt. We merken hierbij op, dat de veelterm $\sum_{i=1}^n a_i^2$ uitsluitend uit quadraten bestaat, dus zeker positief zal zijn. We weten dus, dat de gezochte minimum waarde > 0 , dus kunnen we ook zeggen, dat de meest juist benaderde waarde van het

Hieruit blijkt de waarheid van bovengenoemde hoogst belangrijke conclusie, dat de resultaten der analyse beïnvloed worden door de manier, waarop de standaardkosten zijn vastgesteld.

Deze analyse kan dus niet a posteriori worden opgesteld, maar in het vaststellen der standaardkosten liggen de resultaten der analyse a priori opgesloten.

Het is naar mijn meening de groote fout van *Charter Harrison*, dat hij het voortdurend doet voorkomen, alsof de standaardkosten ons ook de analyse van den aard van de kostenverschillen kunnen leveren. Dit is onjuist. Bij het vaststellen van de methode van berekening van de standaardkosten moeten we ons omtrent den aard van deze verschillen volkomen zekerheid hebben verschaft. De standaardkosten zijn dan niet anders dan een min of meer handig maniertje — zoo men wil een „*scientific method*” — om de naar hun aard van te voren vaststaande verschillen nu ook in cijfers op overzichtelijke wijze samen te vatten.

Deze aan een neutraal voorbeeld gedemonstreerde conclusie levert ons dus een bevestiging van het standpunt, dat bij de bespreking van de formeele definitie, naar aanleiding van de questie der bedrijfsdrukte, reeds is verdedigd. In verband met het groote belang, dat ik in dit punt meen te zien, wil ik dezelfde conclusie nog eens — en nog iets scherper — formuleeren.

In de methode van vaststellen van de standaardkosten ligt a priori de aard van de analyse besloten, d.w.z. de betekenis van de cijfers, die men als afwijking van de gerealiseerde kosten van de standaardkosten verkrijgt, ligt a priori in de methode van samenstellen van de standaardkosten opgesloten. Of nog eens met andere woorden. Het samenstellen van de standaardkosten wordt beslissend beïnvloed door de doelstelling, die men er mede wil verwerklijken. Zoo is het onjuist om te verwachten, dat de standaardkosten ons nieuwe dingen kunnen leeren. Slechts leeren ze ons de afwijking der werkelijke bedrijfsverhoudingen, van de door ons in de standaardkosten geprojecteerde. M.a.w. wij krijgen er uit, precies dat, wat we er — bewust of onbewust — hebben ingestopt. Of nog anders gezegd: objectieve standaardkosten bestaan niet. Steeds is een standaard subjectief in dien zin, dat bepaalde bedrijfsverhoudingen (of marktverhoudingen enz.) vooraf in den standaard zijn vastgelegd. Omdat het onmogelijk is zonder deze vooropgezette gegevens een standaard vast te stellen, is het van het hoogste belang ons steeds volledig bewust te maken, van welke hypothesen wij ten aanzien van die bedrijfsverhoudingen zijn uitgegaan.

gewichtsverlies die waarde van x is, waarvoor $\sum_{i=1}^n a_i^2$ zoo dicht mogelijk bij 0 ligt.

Dit is ook voor niet wiskundig geschoolden bij eenig nadenken duidelijk. Het is immers zeer aannemelijk, dat naar mate de som der quadraten der fouten groter wordt, de fouten in de individuele wegingen ook groter zullen moeten zijn.

Een zeer eenvoudige bewerking der differentiaalrekening leert ons nu, dat we voor x de waarde $\frac{v_1 + v_2 + \dots + v_n}{n}$ vinden.

Door eenvoudig uitcijferen blijkt onmiddellijk, dat de som der verschillen tusschen v_1, v_2, \dots, v_n en $\frac{v_1 + v_2 + \dots + v_n}{n}$ gelijk is aan 0.

Hieruit volgt, dat het bovengenoemde gewichtsverlies van 2 % volgens de methode der kleinste quadraten behoort te zijn gevonden uit het rekenkundig gemiddelde der verschillen v_1, v_2, \dots, v_n en dat de som der verschillen tusschen de geconstateerde gewichtsverliezen en het aangenomen gewichtsverlies a 2 % gelijk 0 moet zijn.

Men moet er ten slotte nog aan denken, dat de methode, die hier beschreven is, geldt voor n wegingen van eenzelfde object. De opgave luidt uit die n wegingen, die ieder door kleine onnauwkeurigheden, bij het wegen begaan, een verschillend resultaat opleveren, de meest waarschijnlijke uitkomst af te leiden. We hebben echter de methode toegepast op n objecten, die ieder 1 maal bewerkt en daarna gewogen werden. Het is onnoodig hierop te dezer plaatse nader in te gaan.

Ten slotte nog eens: de standaardkosten leeren ons de afwijkingen quantitatief kennen; de kwalitatieve kennis der afwijkingen ligt besloten in de hypothesen, waarop de standaard berust. Wil men b.v. in het bovenstaande voorbeeld het gewichtsverlies, dat inhaerent is aan de techniek van het productieproces zelf dragen, zonder dat men bijzondere aandacht wenscht te schenken aan de toevallige kleine afwijkingen, die in elk productieproces te verwachten zijn, dan moet men de bedoelde 2 % niet in de standaardberekening incalculeeren. Wenscht men daarentegen meer in het bijzonder het verloop van ieder productieproces op zijn efficiency te contrôleeren en uit te gaan van een juiste kostprijs, dan bepale men vooraf het „ware” gewichtsverlies (in ons voorbeeld gesteld op 2 %) en ga dan van ieder productieproces afzonderlijk na, hoeveel het gerealiseerde gewichtsverlies afwijkt van den standaard van 2 %. Hier moet men niet tegen inbrengen, dat de eerste doelstelling irrationeel is. Het gaat er hier niet om rationeele doelstellingen aan te wijzen, maar om door een duidelijk voorbeeld te laten zien, dat in iederen standaardkostprijs een — rationeele of irrationeele — doelstelling a priori ligt opgesloten, dat dus de kwalitatieve aard der afwijkingen in den standaard zelf ligt opgesloten.

Nu is het van gewicht te constateeren, dat de verschillende auteurs verschillende doelstellingen aan de standaardkosten toekennen. Van *Lohmann* vermeldde ik hierboven, dat hij 3 rubrieken van standaardkosten onderscheidt, waarbij de doelstelling het criterium uitmaakt en bij *Charter Harrison* noemde ik 5 doeleinden, welke zijn standaardkosten helpen verwezenlijken. Men zou dus moeten verwachten, dat b.v. *Charter Harrison* voor ieder der 5 doeleinden een afzonderlijken standaard vaststelt of ten minste aantoon, dat eenzelfde standaard voor meer dan één doelstelling geschikt is. Hiervan nu treffen we niets aan. Het geheele probleem van het vast stellen van den standaard wordt teruggebracht tot een rekenvraagstuk van bijzondere eenvoudigheid. Doordat er veel getallen in worden gebruikt, *lijkt* het alleen maar ingewikkeld. De afwijkingen, die hij vindt, zullen nu *niet* tot gevolg hebben, dat „*all cost information can be brought to a focus*”, maar zullen integendeel een heterogene en verwarde massa gegevens bevatten, die vooraf onbewust in de standaardkosten zijn geïmpliceerd. Zoo is het zeker te verwachten, dat bij hem technische en oeconomische of aan het productieproces inhaerente en toevallige verschillen door elkaar zullen zijn gemengd, omdat hij verzuimd heeft, deze bij het vaststellen van den standaard behoorlijk te rubriceren.

Tot welke ernstige gevolgen het verwaarloozen van de hier ontwikkelde beginselen heeft geleid moge blijken uit een tweetal voorbeelden.

Allereerst wil ik een geval behandelen, waar deze gevolgen op het eerste gezicht niet evident zijn, maar waar bij nader onderzoek wel degelijk blijkt, dat de conclusie, die op de standaardberekening wordt gebaseerd, onvoldoende is gefundeerd.

Charter Harrison behandelt een geval van „predetermination of results”, uitgaande van standaardkosten²²⁾. De onderneming, waar het onderzoek voor wordt opgezet, fabriceert auto-trucks. De geschatte standaardkosten zijn:

Grondstoffen	\$ 300.—
Arbeidsloon	„ 100.—
Afdeelingskosten	„ 250.—
Administratie	„ 50.—
Verkoopskosten	„ 100.—
	<u>\$ 800.—</u>

Er wordt een schatting van de jaaromzetten gemaakt, die als volgt uitvalt:

Geschatte omzet 3000 trucks à \$ 1.000.— ... \$ 3.000.000.—
 Geschatte productiekosten 3000 trucks à \$ 800.— „ 2.400.000.—
 Geschatte winst \$ 200.— per truck „ 600.000.—

Voor de maand Januari wordt slechts een omzet bereikt van 225 trucks, terwijl getaxeerd werd een omzet van $\frac{3000}{12} = 250$ stuks.

Dit geeft aanleiding tot de volgende opstelling.

Statement showing variations from estimated profits during the month of January.

	Increase or Decrease in Profits as Compared with Estimate	
	Increase	Decrease
Estimated sales of trucks for month	250	
Actual sales	225	
	<u>25</u>	
Loss of standard profit on trucks not sold:		
25 trucks at \$ 200.—		\$ 5.000.—
Loss of standard profit due to sales made at prices less than standard 50 trucks sold at \$ 900.— (loss of \$ 100.— per truck)		„ 5.000.—
Cost of sales in month		
	Actual	Standard
Material \$ 65.000	\$ 67.500	\$ 2.500.—
Labor „ 22.000	„ 22.500	„ 500.—
Factory burden „ 57.750	„ 56.250	„ 1.500.—
Administration „ 12.500	„ 11.250	„ 1.250.—
Selling „ 24.000	„ 22.500	„ 1.500.—
Total \$ 181.250	\$ 180.000	
Net decrease in profits as compared with estimate	„ 11.250.—	
	<u>\$ 14.250.—</u>	<u>\$ 14.250.—</u>

Uit het verloop van deze maand wordt nu door *Charter Harrison* geconcludeerd, dat de „market conditions were not properly predetermined. The price of the truck was too high to meet competition.” Er volgt dan een cijfer-analyse van de gevolgen van den te hoogen prijs, waarop dan letterlijk deze conclusie volgt:

„Obviously a complete change in selling policy was „necessary if the estimated profits were to be realised „and it was decided to reduce the price of the trucks „to \$ 950, the effect of this policy being shown in the „statements for February and March”²³⁾.

De opstellingen voor de maanden Februari en Maart vertoonen nu achtereenvolgens de onderstaande cijfers:

Februari:

Verkocht 300 trucks d.i. 50 boven standaard	
Hierop voordeel 50 × \$ 200.—	\$ 10.000.—
Nadeel door prijsreductie 300 × \$ 50.—	„ 15.000.—
	verlies \$ 5.000.—
Bij de werkelijke productie zijn de productiekosten beneden den standaard gebleven	„ 7.000.—
Surplus winst boven standaard	<u>\$ 2.000.—</u>

²²⁾ Cost Accounting pag. 136 e.v.

²³⁾ t.a.p. pag. 139.

Maart:

Verkocht 350 trucks d.i. 100 boven standaard	
Hierop voordeel $100 \times \$ 200$ —	\$ 20.000.—
Nadeel door prijsreductie $350 \times \$ 50$ —	„ 17.500.—
	voordeel \$ 2.500.—
Bij de werkelijke productie zijn de productiekosten beneden den standaard gebleven	„ 28.000.—
Surplus winst boven standaard ²⁴⁾	\$ 30.500.—

Uit deze cijfers volgt nu de volgende conclusie:

„In February, as a result of the change in selling price, the number of trucks sold was 50 in excess of the estimate, which would have resulted in an increased profit over standard of \$ 10.000.— had the price been maintained. Owing, however, to the reduced price there was a corresponding loss of \$ 15.000 making a net loss, as compared with estimate, of \$ 5.000.—, but this was more than offset by the decrease in factory burden, selling and administrative costs per truck, owing to the increased volume of business over standard.

„In the month of March the number of trucks sold was 100 in excess of standard, which would have resulted in an increased profit, as compared with the estimate, of \$ 20.000 had the price of \$ 1000 per truck been maintained. The reduction in price of \$ 50 resulted in a decrease in profits of \$ 17.500 so that at this point the profit due to increased sales more than offset the loss due to decreased selling price, with the result that the large savings in factory burden, sales and administrative expense due to the increased production were all velvet, the net profits for the month being \$ 80.500, or \$ 30.500 in excess of the estimate.” ²⁵⁾

Gaan we deze beschouwingen nu eens in het licht van de door mij ontwikkelde beginselen analyseren.

Allereerst wijs ik er — bij wijze van kantteekening — op, dat de standaardkosten (\$ 800) gecombineerd met een standaardomzet (250 stuks per maand) gebruikt zijn om een steunpunt te leveren voor den bereikbaren verkoopprijs en om de winst vooruit te schatten. Zoo men ziet: de doelstelling reikt ver. Haar bereikbaarheid is geenszins bewezen; zelfs heeft de auteur zich geen rekenschap gegeven van de voorwaarden voor die bereikbaarheid.

We dienen ons nu dus af te vragen, welke praemissen in deze standaarden onvermeld liggen opgesloten. Om hierop een volledig antwoord te geven zou men een levend bedrijf ter beschikking moeten hebben en dit in alle details moeten kennen. Echter één belangrijke hypothese valt bij eenig nadenken terstond op.

De schatting van een verkoop van 250 stuks per maand houdt in, dat men te doen heeft met een bedrijf, dat aan geen enkele seizoenschommeling onderhevig is. Dit spreekt natuurlijk vanzelf en men zal misschien geneigd zijn te zeggen, dat dit critiek is *à la Spann*. Echter wordt op deze onuitgesproken hypothese een conclusie gebouwd, die tot een totaal verkeerde prijspolitiek kan leiden. Doorredeneerend op die 250 stuks nl. doet *Charter Harrison* het voorkomen, alsof de verhoogde omzet geheel en al het gevolg is van de prijsreductie. Deze bedrijfsverhouding is echter geenszins zeker. *Men verkrijgt deze conclusie slechts, als men vóóraf in den standaard impliceert, dat bij gelijke prijzen de maandomzetten gelijk zullen blijven. De standaard is dus subjectief in dien zin, dat men er een bepaalde bedrijfsverhouding in heeft vastgelegd.*

Het is echter zeer wel mogelijk, dat we hier te doen hebben

met een seizoenbedrijf, waar de omzetten in den laten winter en in het vroege voorjaar caeteris paribus stijgen. Is dit het geval, dan is de winsttoename, die *Charter Harrison* uit de standaardberekeningen afleidt, een heterogene massa, die niet een gevolg is van de prijsreductie *alleen*, maar slechts voor een deel op rekening van deze reducties mag worden gesteld. Voor een ander deel is zij een gevolg van de seizoenschommeling. Deze massa is in zoo sterke mate heterogeen, dat we niet eens weten, of het gevolg van de prijsreductie positief of negatief is, m.a.w. dat we niet weten of de prijsreductie niet *ten slotte* een daling van de netto winst veroorzaakt heeft. Nemen we een bepaalde seizoenschommeling aan, dan is dit niet eens zoo heel onwaarschijnlijk. Om niet al te uitvoerig te worden wil ik dit slechts demonstreeren aan het voorbeeld voor de maand Maart. *Charter Harrison* constateert een verkoop van 350 stuks en zegt: „dat komt omdat de prijs verlaagd is tot \$ 950; bij een prijs van \$ 1000.— zou ik minder dan 350 stuks verkocht hebben.”

Hiertegenover kan men stellen:

Het is zeer goed mogelijk, dat door veranderde seizoensomstandigheden, bij een prijs van \$ 1000.— een omzet van 330 te bereiken was en dat de prijsreductie slechts ten gevolge gehad heeft, dat de omzet van 330 tot 350 is toegenomen.

Als dit zoo is, wordt de conclusie geheel anders. Bij een omzet van 330 stuks à \$ 1000 krijgen we nl. ongeveer de volgende cijfers:

330 stuks à \$ 1000	\$ 330.000.—
350 stuks à \$ 950	„ 332.500.—
Verschil in bruto opbrengst	\$ 2.500.—
Aangenomen, dat de constante kosten niet veranderen, dan zou men bij een minderen omzet bespaard hebben	
Materiaal $20 \times \$ 300$ =	\$ 6.000.—
Loon $20 \times \$ 100$ =	„ 2.000.—
Minimum nadeel door de gevolgde prijspolitiek	\$ 5.500.—
Voordeel voor seizoenschommeling	„ 36.000.—
Totale toename der winst	\$ 30.500.—

Ik zeg niet, dat de cijfers zoo zijn, zij kunnen gunstiger, maar ook ongunstiger voor de gevolgde prijspolitiek uitvallen. Maar wel zeg ik, dat men dit *vooraf* had dienen te onderzoeken. Zonder dat het duidelijk bleek heeft men eigenlijk een geheele marktanalyse in den standaard opgenomen. Was dit duidelijk gezegd, dan zou deze marktanalyse allicht anders zijn uitgevallen dan nu het geval geweest is en de prijspolitiek zou hoogstwaarschijnlijk anders gevoerd zijn. *Bij een andere hypothese levert de standaard dus cijfers van andere beteekenis.*

Men zou hiertegen kunnen aanvoeren, dat *Charter Harrison* dit zelf ook wel weet en dat men in de praktijk deze dingen vanzelf wel oplost. Nu ben ik geen oogenblik zoo pedant te meenen, dat ik met mijn beschouwingen *Charter Harrison* iets nieuws zou kunnen leeren. In de praktijk zou hij waarschijnlijk tot dezelfde conclusie ten aanzien van de feiten zijn gekomen. Echter meen ik wel, dat de critiek, zooals ik ze hier geleverd heb, voortvloeit uit een algemeene theoretische beschouwing omtrent het wezen der standaardkosten en dat vooral om didactische redenen een dergelijke critiek steeds de voorkeur verdient boven een, die incidenteel in de praktijk wordt uitgebracht. Overigens houd ik mij er van overtuigd, dat, wanneer men het boek van *Harrison* critiekloos leest, fouten als de hier gesignaleerde bij de toepassing zeker niet zullen uitblijven.

Deze overweging moge als excuus gelden, wanneer men zou willen aanvoeren, dat ik open deuren intrap. Een en ander krijgt des te meer beteekenis, wanneer men overweegt, dat dergelijke fouten — of wil men, slordigheden — de voorbeelden van *Charter Harrison* zeer veelvuldig ontsieren.

²⁴⁾ berekening verkort door mij weergegeven: Volledige opstellingen t.a.p. pag. 143, 144 en pag. 140.

²⁵⁾ t.a.p. pag. 139.

Ik geef nog slechts één enkel geval.
Op pag. 56 komt, te midden van een zeer uitgebreide beschouwing, de volgende tabel voor:

Fluctuation in loss of Material			
	Pounds	Price	Amount
Actual cost of material used in month	1.125.000	\$ 1.90	\$ 21.375.—
Standard cost of material used in month ..	1.125.000	„ 1.80	„ 20.250.—
Increase of actual over standard		„ 0.10	„ 1.125.—

Hierbij teekent de schrijver aan:
„The increased cost of 0.610 inch round steel of „\$ 0.10 per hundred pounds is apparently due to a „serious error in figuring the standard cost of this „material at \$ 1.80, for the material account indicates „that the actual cost of the material received during the „month, per hundred pounds, was a follows:

Purchase price	\$ 1.75
Freight inward	„ 0.13
Handling expense	„ 0.02
	\$ 1.90

„The material presumably having been bought on contract, the freight being a fixed charge, the only possibility of reducing this loss resulting from price variations would be as regards the small expense of handling. „Here obviously it would be desirable to adjust the „standard cost and the plans based thereon.”
(Wordt vervolgd) S. KLEEREKOPER

**BESLAG OP ROERENDE GOEDEREN ZICH BEVINDEN-
DE IN DOOR DERDEN IN GEBRUIK GEGEVEN
RUIMTEN**

In nummer 5 van Mei 1930 van dit Maandblad publiceerden wij aan de hand van het vonnis van den President der Arr-Rechtbank te Amsterdam dd. 12 December 1927 (B. i. b. no. 4390) en van het arrest van den Hoogen Raad dd. 17 Januari 1930 (B. i. b. no. 4628, W. v. h. R. No. 12099, Ned. Jurisprudentie blz. 573 e.v.) ons artikel „Is hetgeen in een safe-loket ligt, wèl safe voor belastingbeslag?” Deze interessante kwestie werd toen en later ook elders veelzijdig belicht b.v. Haagsche Post dd. 14 Juni 1930, Humfelds Financier dd. 26 April 1930. Toen reeds werd er mijnerzijds op gewezen, dat hier voor den wetgever een taak lag om in te grijpen, waaraan in vermoedelijk niet te ver verwijderde toekomst gevolg zou worden gegeven. Er moge hier even aan herinnerd worden, dat bij laatstgenoemd arrest werd beslist, dat het beslag op den inhoud van een gehuurd safe-loket geen derden-arrest is maar beslag onder den schuldenaar zelf en de safe-verhuurder niet gehouden is mededeelingen, aanwijzingen en verdere handelingen te doen die de deurwaarder mocht verlangen om tot beslaglegging te geraken. Thans heeft het Departement van Justitie aanleiding gevonden tot een wetsontwerp van staatscommissie Limburg om in deze het wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering te wijzigen en aan te vullen, welk wetsontwerp werd ingediend bij Koninklijke Boodschap van 11 April j.l. no. 338. Hierbij is de noodig geachte voorziening ruim opgevat, niet beperkt tot het safeloketbeslag maar tot het beslag op roerende goederen (waaronder ook gelden, effecten, auto's enz.), zich bevindende in ruimten, die door

derden zijn verhuurd of op andere wijze in gebruik gegeven b.v. ook in stallen, garages enz. En de voorziening betreft niet enkel het executoriaal beslag, maar ook het conservatoir en revindicatoir arrest. Hoofdstuk I van bedoeld wetsontwerp, dat verder handelt over lijfswang en dwangsom, is dan gewijd aan het beslag op den inhoud van door derden in gebruik gegeven ruimten. Daarin wordt art. 444 (executoriaal beslag) van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering gewijzigd, worden de artikelen 725 (revindicatoir arrest), 730 (conservatoir arrest) en 765 (beslag tegen schuldenaren zonder bekende woonplaats en vreemdelingen) van dit wetboek aangevuld, wordt art. 724 (revindicatoir arrest) vervallen verklaard en ingevoegd een alle beslagen beheerschend art. 444a. Dit laatste luidt als volgt:
„Indien goederen van een schuldenaar redelijkerwijze ver- „moed worden zich te bevinden op eenige plaats, door hem van „een derde gehuurd of op andere wijze in gebruik bekomen, zal „de deurwaarder, bijaldien de schuldenaar of de derde weigert „de deuren, welke tot de plaats toegang geven, te openen, han- „delen zooals in het vorige artikel is bepaald.
„De derde, die den schuldenaar eenige ruimte heeft verhuurd „of op andere wijze in gebruik gegeven, is gehouden den deur- „waarder op vertoon van den titel, dien hij ten uitvoer legt, „aanwijzing te doen van deze ruimte.
„Zij, die van eene verhuring of andere ingebruikgeving, als bedoeld in de vorige leden, een bedrijf maken, zijn verplicht „desgewenscht den deurwaarder inzage te geven van het regis- „ter of de stukken, waarin de gebruikers zijn geboekt.
„Bij geschil over eenige gehoudenheid van een derde, zal de „deurwaarder zich onverwijld wenden tot den president der „arrondissements-rechtbank, ten einde een uitspraak te beko- „men.
„De deurwaarder zal inmiddels door een bewaarder kunnen „beletten, dat van de plaats, waar de aanwezigheid van goederen „van den schuldenaar redelijkerwijze vermoed wordt, iets wordt „weggenomen.
„De deurwaarder en de ambtenaar, in het vorige artikel ge- „noemd, zijn tot geheimhouding verplicht nopens den inhoud „van voormeld register en voormelde stukken, voor zoover die „den schuldenaar niet betreffen.”
Er is dus aansluiting gezocht bij de opvatting, dat het hier een beslag onder den schuldenaar zelf geldt. De derde, die bedrijfsmatig eenige ruimte aan den schuldenaar heeft in gebruik gegeven, is alzoo gehouden aanwijzing van die ruimte te doen en inzage te geven van de bescheiden waarin de gebruikers zijn geboekt. Betreft het dus een safe-beslag dan zullen de Banken niet alleen verplicht zijn hare registers den deurwaarder onder geheimhouding te toonen, opdat deze het nummer van de safe kan te weten komen, doch ook tot overlegging van het register, opdat het hebben van een safe kunne blijken. En bijaldien de schuldenaar of derde weigert de deuren te openen welke tot de gehuurde plaats toegang geven, zal derhalve de deurwaarder met behulp van den sterken arm (burgemeester, commissaris van politie) de opening bewerkstelligen. Geschillen die over gehoudenheid van derden rijzen, zullen bij référé door den President der Arr-Rechtbank worden uitgemaakt. In Weckblad van het Recht no. 12429 wijst Raadsheer Mr. G. Kirberger op eenige leemten in het ontwerp en zóó tijdig, dat gezorgd kan worden, dat het ontwerp niet ongewijzigd het Staatsblad zal bereiken. Dat het is toe te juichen staat vast. Wet geworden zal het er toe bijdragen, dat de in art. 1177 van het Burgerlijk wetboek neergelegde aansprakelijkheid van de roerende goederen des schuldenaars voor zijne persoonlijke verbintenissen niet illusoir wordt door die goederen te bergen in door derden in gebruik gegeven ruimten.

B. VAN DEN BERG